

# Standar Khusus Akuntansi

## Perluakah diteruskan penyusunannya ?

Oleh : Syamsul Hadi

### Pendahuluan

Sampai saat ini, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) telah dua kali menerbitkan buku Prinsip Akuntansi Indonesia (PAI). PAI yang pertama diterbitkan pada tahun 1973, sehingga sering dikenal dengan istilah PAI 1973. PAI edisi ke dua dihasilkan oleh IAI pada tahun 1984 dengan judul Prinsip Akuntansi Indonesia 1984.

Pada masa berlakunya PAI 1973, kita tidak mengenal istilah Standar khusus akuntansi (Pernyataan) maupun Interpretasi. Istilah-istilah ini baru kita kenal setelah PAI 1984 terbit. Standar khusus akuntansi adalah sebuah standar yang disusun untuk suatu jenis usaha atau badan tertentu. Standar khusus akuntansi ini disusun secara khusus oleh sebuah tim yang dibentuk untuk menanggapi ke"tidakmampu"an PAI 1984 digunakan oleh bidang usaha atau badan tertentu tersebut. Contoh standar khusus yang dibuat adalah : Standar khusus akuntansi koperasi dan standar khusus akuntansi industri minyak dan gas bumi. Interpretasi adalah penjelasan lebih lanjut tentang sesuatu hal yang mungkin kurang begitu jelas atau dapat diartikan ganda. Dengan adanya interpretasi resmi ini, maka diharapkan tidak ada interpretasi lain tentang hal yang dimasalahkan tersebut. Seperti halnya standar khusus akuntansi, interpretasi juga

dibuat oleh suatu tim yang diangkat khusus untuk hal ini. Contoh interpretasi ini adalah penjelasan akuntansi untuk selisih kurs akibat devaluasi, penjelasan akuntansi untuk revaluasi dan penjelasan akuntansi untuk biaya emisi saham dan obligasi.

### Standar Khusus Akuntansi

Dalam kata sambutan atas terbitnya standar khusus akuntansi koperasi (standar khusus yang pertama kali dibuat), Ikatan Akuntan Indonesia menyatakan bahwa ia bermaksud untuk ".... menerbitkan serangkaian pedoman khusus untuk praktek penyusunan laporan keuangan industri atau jenis usaha tertentu."<sup>1</sup> Selaras dengan pernyataan tersebut, maka sampai saat ini telah terbit beberapa pernyataan yang berupa standar khusus akuntansi yang hanya khusus digunakan untuk industri atau bidang usaha tertentu saja. Penerbitan standar khusus akuntansi ini akan terus berlanjut bila IAI atau bidang usaha tertentu merasa bahwa PAI 1984 tidak mampu untuk mengatur pelaporan laporan keuangan bidang usaha atau industri tertentu.

Menurut IAI, PAI adalah : "..... merupakan himpunan prinsip, prosedur,

---

1. Ikatan Akuntan Indonesia, *Prinsip Akuntansi Indonesia 1984*, Penerbit Rieka Cipta, Jakarta, hal. 88.

\*) Makalah ini disusun untuk Seminar Regional PAU Studi Ekonomi, Universitas Gadjah Mada.

\*\*) Drs. Syamsul Hadi Ak, MS adalah Dosen Tetap Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia Yogyakarta

metode dan teknik akuntansi yang mengatur penyusunan laporan keuangan, khususnya yang ditujukan kepada pihak luar".<sup>2</sup> Mengingat pengertian ini, maka PAI tidak disusun untuk memenuhi kepentingan satu atau sekelompok industri atau bidang usaha tertentu dan juga PAI tidak disusun untuk kepentingan internal perusahaan atau bidang usaha tertentu. PAI juga tidak disusun untuk memenuhi kepentingan pihak luar perusahaan tertentu, tetapi PAI disusun untuk memenuhi kepentingan seluruh pihak luar yang mungkin berkepentingan dengan perusahaan. Berdasarkan pengertian di atas, maka PAI memiliki sifat "dapat diterima umum (general accepted)". Dengan adanya sifat ini, berarti bahwa semua bidang usaha ataupun industri dapat menggunakan PAI sebagai dasar acuan penyusunan laporan keuangan mereka. Memang harus diakui bahwa PAI tidak mengatur tentang kekhususan setiap bidang usaha atau industri, tetapi mereka dapat menggunakan aturan-aturan dalam PAI untuk melaporkan hal-hal yang khusus tersebut.

Dengan terbitnya serangkaian standar khusus untuk setiap jenis industri atau bidang usaha, maka makna general accepted bagi PAI sudah tidak ada lagi. Industri yang telah memiliki standar khusus akuntansi yang berlaku untuk industri tersebut, cenderung untuk menggunakan standar khusus akuntansi tersebut guna penyusunan laporan keuangan. Kekhawatiran ini wajar muncul bila standar khusus yang disusun itu benar-benar mengatur secara khusus dan khas untuk industri yang bersangkutan sehingga aturan khusus ini agak sedikit atau sedikit demi sedikit menjauhi PAI. Bila hal ini terjadi, maka standar yang bersifat umum sudah tidak diperlukan karena tidak ada penggunaannya lagi.

Bila standar khusus tidak terlalu berbeda dengan PAI yang sudah dibakukan, kekhawatiran tentang tidak digunakannya PAI adalah kekhawatiran yang berlebihan dan tidak mungkin terjadi. Keterikatan yang erat antara PAI dengan standar khusus akuntansi yang disusun untuk suatu bidang usaha atau industri tertentu akan mengakibatkan standar khusus yang dibuat itu selalu berpegangan dengan PAI dan akhirnya menghasilkan standar yang tidak berbeda dengan PAI itu sendiri.

Untuk menilai jauh-dekatnya standar khusus akuntansi dengan PAI, perlu dilakukan perbandingan diantara keduanya. Penilaian ini sangat perlu untuk dapat menarik kesimpulan tentang perlu atau tidaknya standar khusus akuntansi untuk suatu bidang usaha atau industri tertentu itu. Guna kepentingan penyusunan makalah ini diambil dua contoh standar khusus, yaitu standar khusus akuntansi koperasi dan standar khusus akuntansi untuk industri minyak dan gas bumi.

### **Standar Khusus Akuntansi Koperasi**

Standar khusus akuntansi koperasi antara lain mengatur tentang penggunaan istilah Sisa hasil usaha (SHU) untuk menggantikan istilah laba. Istilah ini dipakai dengan alasan bahwa koperasi tidak terlalu mengutamakan laba, tetapi kesejahteraan anggota.<sup>3</sup> Standar ini juga memuat tentang pembagian (alokasi) SHU sesuai dengan UU Koperasi, baik yang berasal dari anggota maupun bukan anggota, serta keharusan untuk menyajikan hal-hal tersebut sebagai kewajiban, kecuali cadangan koperasi.<sup>4</sup>

---

2. Ibid, hal IX.

3. Standar khusus akuntansi koperasi, Bab II titik 03.

4. Ibid, Bab II titik 02 bagian d.

Pada Bab III yang mengatur tentang pendapatan dan beban, mengatur antara lain (butir 06): "Pendapatan .... dari anggota dilaporkan secara terpisah ..... Pendapatan sehubungan dengan transaksi ..... kepada bukan anggota disajikan sesuai dengan ketentuan dalam PAI 1984". Butir 13 menyatakan bahwa : "Harga pokok penjualan ..... anggota disajikan secara terpisah ..... " Sedangkan butir 15 menyatakan bahwa: "Beban harus disajikan secara terpisah antara beban usaha anggota dan bukan anggota."

Ditilik dari kutipan-kutipan di atas, maka hubungan antara standar khusus akuntansi koperasi dengan PAI masih sangat erat. Dalam beberapa hal, bukan menggunakan aturan yang ada pada PAI 1984 tanpa dilakukan modifikasi. Bila seluruh standar khusus disusun dengan semangat seperti ini, maka kekhawatiran tentang jauhnya jarak antara standar khusus dengan PAI akan tidak terbukti. Permasalahan yang ada sekarang adalah : Perlukah standar khusus itu dibuat secara terpisah ? Tidak cukupkah bila digunakan bentuk Pernyataan saja seperti halnya pernyataan no 1 dan 2 ?

Dilihat dari kecilnya perbedaan antara standar khusus akuntansi koperasi dengan PAI, maka standar khusus akuntansi koperasi ini tidak perlu dibuat. Untuk menjembatani antara peraturan perundangan khusus koperasi yang berbeda dengan bentuk perusahaan yang lain, maka IAI cukup mengeluarkan pernyataan yang menjabarkan atau menerjemahkan PAI 1984 dalam konteks koperasi.

Pernyataan yang perlu dibuat antara lain untuk hal-hal sebagai berikut :

1. SHU (laba) harus dipisahkan antara SHU yang berasal dari anggota dan SHU

yang berasal dari bukan anggota. Untuk ini harus diselenggarakan pembukuan yang terpisah antara transaksi yang berasal dari anggota dengan transaksi bukan anggota. Pemisahan rekening ini diselenggarakan untuk rekening-rekening yang mudah ditelusur asal-usulnya, seperti : (1) Penjualan, (2) Harga pokok penjualan, (3) Piutang, (4) Utang. Rekening-rekening yang bergabung atau sulit ditelusur berhubungan dengan kelompok mana, harus dikumpulkan dalam rekening tunggal yang pada akhir periode dialokasikan sesuai dengan perbandingan manfaat yang diterima oleh anggota maupun bukan anggota. Bila alokasi berdasarkan manfaat yang diterima sulit dilakukan, maka dapat dilakukan dengan dasar alokasi lain sepanjang sistematis dan rasional.<sup>5</sup>

2. Alokasi SHU baik yang berasal dari anggota maupun bukan anggota harus dilakukan sesuai dengan UU Perkoperasian no 12/1967 dan anggaran dasar koperasi tersebut.

SHU yang berasal dari anggota dialokasikan untuk :

- a. Cadangan koperasi
- b. Anggota sebanding dengan jasa masing-masing.
- c. Dana pengurus.
- d. Dana pegawai/karyawan.
- e. Dana pendidikan koperasi.
- f. Dana sosial.
- g. Dana pembangunan daerah kerja.

SHU yang berasal dari bukan anggota dialokasikan untuk :

- a. Cadangan koperasi.

5. Ibid, Bab II titik 11 dan 12, Bab IV titik 16 dan 17; diolah.

- b. Dana pengurus.
- c. Dana pegawai/karyawan.
- d. Dana pendidikan koperasi.
- e. Dana sosial.
- f. Dana pembangunan daerah kerja.

Cadangan koperasi adalah bagian SHU yang ditahan dan digunakan untuk mengembangkan modal koperasi dan selebihnya adalah kewajiban lancar koperasi yang harus segera ditunaikan.<sup>6</sup>

3. Simpanan sukarela dikelompokkan menjadi dua bagian, yaitu sebagai kewajiban lancar dan kewajiban jangka panjang sesuai dengan jatuh temponya.<sup>7</sup>
4. Kewajiban yang timbul karena keharusan menanggung kerugian koperasi yang lain tidak dapat dikelompokkan dalam utang bersyarat.<sup>8</sup>
5. Kekayaan bersih (modal sendiri) sebuah koperasi terdiri atas : simpanan pokok, simpanan wajib, donasi, cadangan koperasi dan SHU yang belum dibagi. Semua balas jasa kepada anggota atas simpanan pokok dan simpanan wajib harus diperlakukan sebagai pembagian sisa hasil usaha.<sup>9</sup>

Contoh kutipan di atas adalah bagian yang harus dicantumkan dalam pernyataan sebagaimana pernyataan-pernyataan lainnya, tidak harus dengan bentuk standar khusus. Bagian-bagian lain yang juga diatur dalam standar khusus akuntansi koperasi, lebih banyak berupa pernyataan bahwa untuk hal ini disajikan sesuai dengan PAI 1984. Hal ini dapat dilihat pada Bab V, titik 10; Bab IV titik 04; Bab IV titik 19; dan sebagainya.

### **Standar Khusus Akuntansi Industri Minyak dan Gas Bumi**

Standar khusus akuntansi industri minyak dan gas bumi disusun setelah

standar khusus akuntansi koperasi. Dibandingkan dengan standar yang terdahulu, maka standar ini hampir tidak menyebutkan menggunakan PAI 1984 untuk mengatur hal-hal tertentu yang dirasakan umum. Penyusun standar ini mungkin merasa bahwa semua hal yang berhubungan dengan industri minyak dan gas bumi adalah sangat jauh berbeda dengan hal-hal yang diatur dalam PAI 1984.

Standar ini memuat delapan bab. Masing-masing bab berisi tentang satu pokok bahasan yang spesifik dengan industri minyak dan gas bumi. Karakteristik industri ini yang mencolok adalah adanya dua bagian penting dalam kegiatan industri, yaitu kegiatan Eksplorasi dan kegiatan Pengolahan. Kegiatan eksplorasi memiliki sifat untung-untungan, sehingga tidak ada jaminan bahwa setiap pengeboran akan menghasilkan sumur yang bercadangan minyak cukup ekonomis. Sedangkan kegiatan pengolahan, tidak berbeda dengan industri yang lain. Pada tahap pengolahan, minyak mentah yang dihasilkan dari tahap eksplorasi diubah menjadi produk minyak siap pakai.

Pada bab II standar khusus ini, telah dibahas standar akuntansi eksplorasi. Kegiatan eksplorasi didefinisikan sebagai : "..... setiap usaha dalam rangka mencari dan menemukan cadangan minyak dan gas bumi di daerah-daerah yang belum terbukti mengandung minyak dan gas bumi.....".<sup>10</sup> Pada bagian ini, selain dijelaskan tentang pengertian, juga dimuat uraian kegiatan eksplorasi, biaya yang tersangkut

6. Ibid, Bab II titik 02 bagian d.

7. Ibid, Bab V, titik 11.

8. Ibid, Bab V, titik 14.

9. Ibid, Bab VI, titik 05.

10. Standar Khusus Akuntansi Minyak dan Gas Bumi, Bab II, 1.

didalamnya dan perlakuan terhadap biaya tersebut. Perlakuan akuntansi terhadap biaya eksplorasi dapat dipilih dua alternatif, yaitu Full Cost atau Succesfull Efforts. Dengan metode Full cost (FC), semua biaya dikapitalisasi sebagai bagian dari aset minyak dan gas bumi di dalam satu negara sebagai pusat biaya. Metode Succesfull Efforts (SE) menghendaki semua biaya eksplorasi diperlakukan sebagai beban pada periode yang bersangkutan. Biaya-biaya ini akan dikapitalisir bila ternyata sumur mengandung minyak dan akan dijadikan beban bila cadangan tidak ditemukan. Struktur pembahasan pada bab-bab berikutnya tidak berbeda dengan bab II, yaitu dimulai dengan pengertian, biaya yang tersangkut di dalamnya serta perlakuan akuntansi atas hal tersebut.

Bila dibandingkan dengan struktur pembahasan standar khusus akuntansi koperasi, maka akan terlihat perbedaan mencolok diantara keduanya. Struktur pembahasan standar akuntansi koperasi masih menggunakan struktur PAI 1984, yaitu dimulai dengan konsep dasar dan keterbatasan, prinsip laporan keuangan, prinsip pendapatan dan beban, prinsip aktiva, prinsip kewajiban dan prinsip modal. Struktur pembahasan prinsip akuntansi ini menggunakan pendekatan laporan keuangan. Struktur pembahasan standar khusus akuntansi untuk industri minyak dan gas bumi sama sekali tidak menggunakan pendekatan laporan keuangan, tetapi menggunakan pendekatan kegiatan produksi. Dengan menggunakan pendekatan operasi industri minyak dan gas bumi, pembahasan dimulai dengan eksplorasi, pengembangan, produksi, pengolahan, transportasi, pemasaran dan hal-hal lain yang berhubungan, walau tidak erat, dengan industriminyak dan gas bumi.

Memang harus diakui bahwa industri minyak adalah sebuah industri yang spesifik, tetapi tidaklah berarti bahwa pendekatan laporan keuangan tidak dapat dipakai sama sekali. Kekhususan jenis industri minyak dan gas bumi ini telah melenakan banyak pihak sehingga menggunakan struktur pembahasan yang sangat berbeda dengan PAI 1984.

Kegiatan eksplorasi yang dilakukan oleh industri ini, sebenarnya tidak terlalu berbeda dengan kegiatan riset dan pengembangan yang dilakukan oleh Industri lain. Kegiatan riset dan pengembangan tidak selamanya memberikan hasil positif, malah kadangkala tidak ada hasilnya sama sekali. Pemmasalahan kapitalisasi biaya riset juga dihadapi oleh industri lain. Daya guna lebih akan didapatkan bila IAI mengeluarkan pernyataan tentang kapitalisasi biaya riset dan pengembangan ini, baik industri perminyakan maupun industri lainnya dapat menggunakan pernyataan ini secara bersama-sama. Perbedaan antara industri perminyakan dan industri lainnya adalah pada produknya. Hasil kegiatan eksplorasi industri perminyakan adalah ditemukannya cadangan minyak baru, sehingga produksi minyak dapat meningkat. Pada industri lain kegiatan riset dan pengembangan diutamakan untuk mendapatkan produk baru yang mungkin sangat berbeda dengan produk yang sekarang sudah ada.

Bab III Standar Khusus Akuntansi untuk Industri Minyak dan Gas Bumi memuat standar akuntansi pengembangan. Pada bab ini sebenarnya hanya perlu dikemukakan perlakuan akutansinya saja, yaitu harus dilakukan kapitalisasi, baik untuk metode SE maupun FC.<sup>11</sup>

Mengingat hal-hal tersebut di atas,

---

11. Ibid, Bab III. 4.

maka IAI dapat mengeluarkan pernyataan (bukan standar khusus) yang berisi latar belakang industri dan perlakuan akuntansi atau interpretasi hal yang khusus itu ke PAI 1984. Bila hal ini dilakukan, maka jarak yang terentang antara standar khusus dengan PAI akan tidak ada, baik dalam kenyataan maupun dalam kondisi mayanya (perasaan

bahwa tidak perlu lagi menggunakan PAI karena sudah disusun standar khusus).

#### **Kesimpulan**

Standar khusus akuntansi sebaiknya dihentikan produksinya dan dikeluarkan produk berupa pernyataan yang mengacu kepada PAI 1984 (sebelum dikeluarkan PAI baru).